

第 35 巻第 2 号 1997 年 3 月

《個人研究》

ロシアにおける体制転換と会計改革
——会計方針を中心として——

森

章☆

System Transformation and Accounting Reform in Russia:
Emphasis on Accounting Policy

Akira MORI

はじめに

周知のように、個々の企業において会計を実施する際のその一般的な原則または手続は、会計方針 (accounting policy) といわれている。この会計方針は企業の特異性または経営管理者の必要性から採用される。会計原則には棚卸資産の評価法や減価償却の計算法などを定めているが、それらの行為に選択の自由を与えているため、企業にとってはその方針が必要とされるからである。^{(24)11頁}

ところで、体制転換を遂げた新生ロシアではいま、市場経済への移行とともに、そのもとで活動する企業のための新しい会計システムの構築が行われている。この会計改革の内容については、これまでの別稿で逐次あきらかにしてきたが⁽¹⁾、本稿では、とくにロシア企業の会計方針について考察することにしたい。ロシアでの会計改革も、全体としての新しい会計システムの枠組み、企業会計の規程などをつくることから、その内実となる会計方針を規定するまでになってきたからである。

(1)

体制転換後のロシア会計における会計方針を考察するに先だって、体制転換前のソビエト会計における会計方針に触れておかねばならない。なぜならば、のちにみるように、新生ロシアにおける会計方針についての解釈にはソビエト会計の残滓がまだみられ、そこには体制転換の移行期の特徴が投影しているからである。

そもそも、強度の中央集権的計画経済体制を痛々しいまでに反映していたソビエト会計において

☆本学商学部教授

は、西側のような個々の企業のための会計原則や会計基準に相当するものは存在しなかったし、企業の会計方針といった用語もなかった。市場の欠落した中央集権的計画経済のもとでは、企業（とくに国有企業）における会計上の諸問題はソ連邦の閣僚会議、中央統計局、財務省、 Gosbank などによって解決され、企業会計はこれらの国家機関から公布される決定（постановление）、規程（положение）、規則（правило）、訓令（инструкция）、命令（приказ）、指示（указание）、書簡（письмо）、模範例（пример）などに依拠して画一的に実施されていたからである。そこには、個々の企業が自由に選択でき得るような会計方針といったものは許されていなかった⁽²⁾。

また、個々の企業には、統計計算、経営（業務技術）計算、会計計算からなる統一国民経済計算制度の一環としての会計システムが設置されていた。それは、この統一化されたシステムと画一的な会計の実施を通して、国が生産物（作業、役務）の価格決定などの経済政策の策定に必要な会計データを収集していたからである。このため、会計の主目的は、個々の企業におけるその財政状態と経営成績に関する情報の把握というよりも、むしろ国の経済政策の策定にとっての会計データの収集であった。そして、不完全な独立採算制を採用し、国家計画を遂行する場となった個々の企業の経理部は、国が規定した手続によって国へ会計データを提供するための実務をただ行う単なる記録係となっていた。ここに、企業会計は企業簿記に後退し、会計理論は簿記理論に近いものとなった⁽³⁾。こうして、ソビエト会計のもとでは、会計上の諸問題は企業を管轄する国の上級機関によって解決され、企業に対してはその会計手続のみが示され、個々の企業はその所与の手続だけを行っていたのである。

では、ソビエト会計のこうした状況のもとで、西側の会計方針に相当するものはどのように理解されていたのであろうか。

いま、'91年末のソ連邦崩壊直前まで広く普及していた会計教科書をみてみよう。

それによると、まず、会計の対象（предмет）は社会主義の社会的フォンドとその動態であると規定する。そして、この社会的フォンドは企業における種々の具体的な経営財産としてあらわれ、その動態は経営財産の循環、たとえば物的生産分野では1）調達、2）生産、3）販売という3つの循環過程を経過する経営財産の回転となる。そこで、この循環過程における経営財産の使途と形成源泉が会計の客体（объект）になるとした。

ついで、会計の対象を認識し反映する会計の方法（метод）がつぎのように規定される。会計の方法は、一方で経営財産の使途の指標を他方で経営財産の形成源泉の指標を掌握する、会計固有の方法としてのバランス的総括（балансовое обобщение）—これはバランス方法（балансовый метод）と呼ばれることもある—であるという。たとえば、パーリー（В. Ф. Парий）とソコロフ（Н. В. Соколов）によれば、「会計の方法は、単一の（貨幣的）指標であらわされた会計客体についての法に基づいて記録された情報の相互関連的反映、バランス的総括および対比である^{(19)55頁}」と定義し、また、マカロフ（В. Г. Макаров）も、「ソビエト会計の方法は、経済活動の計画的管理の遂行のために、貨幣的表現での会計客体の連続的、間断のない、相互関連的そして客観的な反映、経済的総括および集計を保証する手段（способ）の体系である^{(18)55頁}」と定義した。そして、会計の方法であるこのバランス的総括は、

1) 文書作成と棚卸 (документация и инвентаризация), 2) 評価と原価計算 (оценка и калькуляция), 3) 勘定と複式記入 (счет и двойная запись), 4) バランス (貸借対照表) と報告書 (баланс и отчетность) という会計の一連の具体的な技術手段からなるとした。

したがって、ソビエト会計のもとでは、西側でいわれる会計方針は、会計の対象を認識する会計の方法と関係したものとなっており、とくに、個々の企業で会計を実際に実施するその手段が、西側の会計方針とその手続にほぼ対応するものであった⁽⁴⁾。

しかし、新生ロシアではいま、これまでの伝統的な会計の方法とその手段に代わって、西側の会計方針が導入されるようになってきたのである。

(2)

西側の会計方針なる用語は、ロシア語の *учетная политика* として訳されて、'80年代末の崩壊直前のソ連邦に伝播してきた。そして、今日のロシアでは、この用語は会計文献や会計実務において広く普及してきている。

では、会計方針は、ロシアの会計学界や実務界においてどのように定着していったのであろうか。

新生ロシアでは、まず、'92年3月20日、ロシア財務省は「ロシア連邦における会計と報告書に関する規程」を承認した^{(1)15頁}⁽⁵⁾。この規程は企業で実施される財務諸表作成とその公表とを定めており、それは西側でいわれる会計原則または会計基準にほぼ相当する規程である。しかし、規程には会計方針という用語もそれに関する規定もまだ明記されていなかった。その後、この規程に対して部分的な増補と一部の修正が行われ、現在では、これらの増補と修正の内容を取り入れた、より整理された新版の規程が'95年1月1日から適用されている^{(4)66頁}⁽⁶⁾。そして、この新版の規程には、'94年7月28日、財務省が出した「『企業の会計方針』の会計規程」の内容が盛り込まれることになった^{(2)76頁}⁽⁷⁾。

この企業の会計方針の規程は、企業にとっての会計方針の形成（選択、根拠）と開示の基礎を定めたものである。規程によると、企業が選択する会計手続（способ ведения бухгалтерского учета）の総体を会計方針と称し、所有形態に関係なく会計方針を形成する企業で、会計法規や企業設立文書に基づいて財務諸表を公開する企業に対して本規程を適用するとしている。また、会計方針は企業長によって形成され、その形成に際しては、1) 企業の資産独立性の公準（допущение имущественной обособленности предприятия）、2) 企業活動の継続性の公準（допущение непрерывности деятельности предприятия）、3) 会計方針適用の継続性の公準（допущение последовательности применения учетной политики）、4) 経済活動の事実の時期的認識の公準（допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности）を前提にすることとし、さらに、会計方針は、1) 真実性の要請（требование полноты）、2) 慎重性の要請（требование осмотрительности）、3) 形式よりも内容重視の要請（требование приоритета содержания перед формой）、4) 会計データの一致の要請（требование непротиворечивости）、5) 経済活動条件と企業規模にあった会計の合理性の要請

(требование рациональности) を保証しなければならないとする。そのうえで、企業は、会計法規で定められたいくつかの会計手続の中から1つのものを選択し、選択した会計方針を企業の適応の組織的・指図書的文書に明記し、会計方針の変更は、企業組織の改組、所有者の交代、会計法規の改定、新しい会計技法の開発といった場合に可能であるが、変更には理由がなくてはならないとする。

くわえて、規程は、財務諸表の利用者にとって企業の財政状態と経営成績を十分に評価できないものを除いて、その利用者の意思決定と評価に重要な影響を与える企業を選択した会計手続を開示しなければならないとし、財務諸表へ開示する会計手続として、1) 固定資産、無形資産およびその他の資産の償却法、2) 生産用在庫、商品、仕掛品および完成製品の評価法、3) 生産物(作業、役務)の販売からの利益の認識法などを挙げる。そして、重要な会計手続は財務諸表の作成に際して注記(пояснительная записка)で開示され、会計方針の変更はその変更理由と価値的表示でのその結果とともに財務諸表に特別に開示されるとする。

こうした会計方針についての規定が、'95年1月1日より適用されている現行の会計と報告書に関する規程に取り入れられることになったのである。

(3)

会計方針はロシアの会計法規に明記されることになったが、では、それはどのように解釈されているのであろうか。バカーエフ(А. С. Бакаев)⁽³⁾とシニエイドマン(Л. З. Шнейдман)によれば、それはつぎのようになっている。^{(3)52頁}

まず、これまでのソビエト会計のもとでは、会計の方法は、企業の経済活動の事実の貨幣的表示による相互反映、総括および対比というバランス的総括であり、それは、さきに触れたように、1) 第1次的記録(первичное наблюдение)一文書作成と棚卸、2) 価値的測定(стоимостное измерение)ー評価と原価計算、3) 日常の分類(текущая группировка)ー勘定と複式記入、4) 最終的総括(итоговое обобщение)ーバランスと報告書からなる技術手段であった。ところが、これからのロシア会計のもとでは、企業は上記の1)から4)までの会計手続において、多様な手続を採用できるようになる。たとえば、材料は平均原価法、先入先出法、後入先出法などで評価され、固定資産は定額償却法、加速度償却法で減価償却され、生産物の販売からの利益はその積送や支払の要因で認識され、計算は各種の勘定を活用して行うことになる。つまり、企業は、一般に認められた原則に応じた多様な会計手続のうちから、会計の実施に際してその手続を選択し、企業の会計方針を形成できると説明する。

そこで、会計方針とは、「企業が経営運営に見合ったものとして選択した会計手続の総体」であり、「換言すれば、それは、企業の経済活動の事実の第1次的記録、価値的測定、日常の分類、最終的総括の方式、あるいは会計の方法の現実化である」と解釈する。^{(3)52頁}そして、これまでの会計方法とこれからの会計方針との相互関連を、表1のように示す。

表1 会計の方法と会計方針との相互関連

会計の方法 (企業の経済活動の事実の貨幣的表示による相互反映, 総括および対比)							
会計の手法							
第一次的記録		価値的測定		日常の分類		最終的総括	
文書作成	棚卸	評価	原価計算	勘定	複式記入	バランス	報告書
会計の方法の現実化としての企業の会計方針							
実施方式							
第一次的記録		価値的測定		日常の分類		最終的総括	
原始的証拠書類の必須条項と様式, 書類の回覧など	棚卸の定期性と規模, その実施手続	資産と債権債務の評価の具体的手段	生産物の原価算定の具体的手段など	勘定計画	経済活動の個々の事実の会計への反映シェアマ	貸借対照表項目の組成, 資産と債権債務の評価の具体的手段	報告書の必須条項と様式, 項目の組成など

(出所)〔3〕53頁。

したがって、会計方針はそれぞれの企業で異なるが、それは会計方針の形成における企業の自主性の度合いと関係することになる。と同時に、企業によって採用される会計方針は、企業活動を最大限適切に反映して、企業の利害関係者に対して客観的で十分な情報を提供できるものであるとする。

そして、会計方針の内実は、一般に容認された多様な会計手続から選択した手続からなる。その際、企業は、会計方針の統一性を保ちつつ、1つの基礎で会計手続を選択する。よって、企業を構成している諸部門における会計も企業が選択した1つの手続で行われるとする。

さらに、一般に、会計方針の形成と会計手続の選択に対して影響を与える要因として、つぎのものを^{(3)53頁}列挙している。

- 1) 企業の法的、組織的、経済的な地位…所有形態（私的、国有）、組織的・法的形態（株式会社、有限責任会社、合名会社、賃貸借制企業など）、産業部門とその種類（工業、建設、運輸、商業、科学・調査機関など）、企業規模（活動規模、売上高、従業員数など）。
- 2) 事業の短期と長期の目的…追加の財務資源の確保、市場での競争的地位の強化、投資計画の実現、株価の引き上げなど。
- 3) 活動の特徴…生産活動の特徴（技術的構造、費消する資源）、商業活動の特徴（調達と販売の組織、決済システム、得意先との関連）、財務活動の特徴（銀行やその他の金融機関および税務機関との相互関連）。
- 4) 要員の確保…従業員の資格水準（経験、熟練、習熟度、定員数）。
- 5) 経済状況…市場のインフラストラクチャー、経済、税務、会計の法令の状況、投資状況の有利性など。

(4)

ついで、パカーエフとシニェイドマンは、会計方針に係わる問題をつぎのように説明している。^{[3]54頁}

まず、企業が一般に容認された会計手続の中から選択した手続を採用するということは、企業に対してその財政状態と経営成績についてのデータを形成させ、任意の人々と関係を結ばせ、マクロ経済指標の形成をも可能にする全国家的システムともなるような、市場経済のもとでの会計それ自体の前提である。そして、すべてこのことは、会計プロセスの100%の統一化ではないが、会計手続の選択に際して遵守しなければならない、企業会計システムのフレームワークを設定する会計に対する統一アプローチと原則に基づいてのみ実現可能であるという。

そして、会計に対する統一アプローチと原則は企業会計システムを規制する法的な基準文書によって示されるが、個々の企業で会計方針を形成する場合には、さきに触れた4つの公準に立脚するとして、つぎのように説明している。

第1の企業の資産独立性の公準は、企業の資産と債権債務は当該企業と他企業の所有者の資産と債権債務とは独立して存在していることを意味する。企業の会計システムと貸借対照表には、法的に企業の所有と認められる資産のみ反映させることも可能である。と同時に、その他の物的資産、貨幣資産、債権債務も貸借対照表上に計上しなければならないということである。こうしたアプローチは、企業の資産と市民としての所有者のその他の主体の資産とを分離することにある。このことによって、契約当事者は企業の実際の財政状態を判断し、企業の借入金返済能力を知ることができる。

第2の企業活動の継続性の公準は、企業は近い将来において自己の活動を継続し、また企業規模の大規模な縮小もなく、さらに清算する必要もその意図もないということである。このことを基礎にして、会計方針が形成され、たとえば資産に対して各種の償却法が採用されていくことになる。

第3の会計方針適用の継続性の公準は、企業によって選択された会計手続は一会計期間から他会計期間へと不断に採用されていくということである。と同時に、それは会計手続の変更を全く禁じているものではない。法規の修正などの状況の変化とともに会計手続を変更することができるが、その変更の根拠と合理性が示されることになる。

第4の経済活動の事実の時期的認識の公準は、経済活動の事実はそのに係わる貨幣資産の受入または払出の実際の時期に関係なく、それが起きた会計期間に関係づけられるということである。このことから、経済活動の事実はそのが発生した会計期間の会計に反映され、費用と収益は発生主義(метод начислений)で処理されることになる。

さらに、企業が会計方針を形成する場合に、これまたさきに触れた5つの要請を保証することになるが、これらの要請をつぎのように説明している。

第1の真実性(полнота)の要請は、企業によって選択される会計手続は経済活動のすべての事実(経済取引、資産、財源、棚卸結果など)を会計へ真実に反映させなければならない、ということである。

ある。

第 2 の慎重性 (осмотрительность) の要請は、企業によって選択される会計手続は損失 (費用) と負債を会計に反映させる場合には収益と資産のそれよりも充分慎重に行う、ということである。だが、それは、会計方針の形成に際して秘密積立金をつくり、それにより所有者や会計情報の利用者に誤解を与えるような過度の操作であってはならない。

第 3 の形式よりも内容重視 (приоритет содержания перед формой) の要請は、企業が選択する会計手続は経済活動の事実をその法的形式のみならずその経済的内容およびその発生の経済的状况をも考慮して会計に反映させる、ということである。この要請は、とくに、立法が現実の経済発展より立ち遅れているときに、市場経済を確立しようとする場合に重要となる。

第 4 の会計データの一致 (непротиворечивость) の要請は、企業が選択する会計手続は会計の各種の計算から得られるデータの一致の基礎を保証するものである、ということである。とくに、会計期間における取引の分析計算の勘定残高と総合計算の勘定残高との一致、また、分析計算と総合計算のデータと会計報告書の指標数値との一致が必要となる。

第 5 の経済活動条件と企業規模にあった会計の合理性 (рациональность) の要請は、会計方針は企業規模とその活動規模に応じて合理的で経済的に形成させる、ということである。会計手続の選択はその採用との関連で費用と便益とを考慮して行われる必要がある。たとえば、小企業においては、間接費の複雑な配賦計算を採用することは費用がかかる反面、その信憑性の視点からみて財務諸表の利用者にとってもあまり有益なものではない⁽⁹⁾。

そこで、上記の公準と要請が、企業での自己の会計方針を形成し適用する際の基礎となる。そして、この基礎をもたない会計方針による会計は、企業活動の成果の描写を歪曲し、会計規範から逸脱したものともみなされる。

しかし、いかなる情況のもとにおいても、上記の公準から離れてはならないということではない。現実においては、企業が別の公準を基礎としなければならないような理由も起きる。たとえば、企業の清算の場合には、企業活動の継続性の公準を基礎にした会計方針を形成することはできない。だが、こうした場合は原則の例外とされる。

もっとも、会計手続の選択は、上記のそれぞれの特性をもつ諸要請を統合した視点から行われることになる。たとえば、真実性の要請に応じた会計手続は合理性の要請に応えることはできないし、その逆の場合は逆となる。よって、企業の会計方針は、さきに列挙した 5 つの要請が相互に均衡する視点から形成されるとする。

こうして、新生ロシアでは、西側ではすでに広く知られている会計の公準や要請が導入され、それとの関連で会計方針が説明され、それらが会計法規に明記されることになったのである。

(5)

ところで、本稿のはじめで触れたように、国際的な理解では、企業で会計を実施する際のその手続が会計方針といわれている。したがって、会計方針を解明する場合、会計手続の方法論が中心となっている。だが、バカーエフとシニェイドマンによれば、それは会計手続の内容に対する狭義のアプローチであるとして、つぎのような広義のアプローチを説明している。^{[3]55頁}

会計の公準と要請とに基づいて採用される会計方針は、企業における会計システムの統一性を保証することになる。それは会計プロセスのすべての側面、つまり、1) 方法論的側面 (методический аспект), 2) 技術的側面 (технический аспект), 3) 組織的側面 (организационный аспект) に及ぶ。この場合、方法論的側面とは、資産の評価法、減価償却の計算法、利益の認識法などのどのような方法を企業で採用するかということであり、技術的側面とは、会計帳簿への記帳、勘定への記入において会計手続をどのように具体化するかということであり、組織的側面とは、企業での会計部課の組成、管理組織における会計部課の地位、会計部課とその他の部課との相互関連の視点から会計手続をどのように遂行するかということである。そして、この3つの側面から会計手続を解明するのが広義のアプローチであるとする。

しばしば、会計文献では、技術的側面と組織的側面を会計手続の範囲の外に置いている。また、伝統的には、実務界では会計手続の方法論的側面のみが言及されている。だが、この狭義のアプローチは、会計方針に係わる2つの異なるプロセスである会計方針の形成と解明の混乱をもたらす。そこで、広義のアプローチを採ることになるが、とくに、集権的経済構造から非集権的経済構造への移行期では、それは大きな意義がある。ロシアではいま、方法論的、技術的、組織的側面の総体としての会計システムの検討こそが今日の会計改革となっており、また、企業の会計方針の内容をより系統的に解明する必要があるからである。よって、広義のアプローチを採ることになるとしても、それは体制転換の移行期の特殊なアプローチであるとしている。

そこで、バカーエフとシニェイドマンは、個々の企業が自ら決定しなければならない会計上の主要な問題を、表2のように示す。そして、広義のアプローチからつくられたこの表は、一時点('94年8月1日現在)における現行法規に対応して作成されているが、その内容はまだ完全なものではなく、今後のロシア経済における会計システムの改善と発展に応じてより充実されていくとする。たとえば、会計方針の枠組みの中で、連結財務諸表の作成法、インフレ会計の手続、企業間取引の会計手続などのその他の問題も解決されていくことになるというのである。

表2 企業で採用を決定する会計方針の内容 (1994年8月1日現在)

会計の方法論的側面	
1 固定資産の減価償却	9 当面の支出と支払のリザーブ
2 無形資産の減価償却	10 生産費の分類と記帳
3 固定資産と小額物品への労働手段の分割	11 生産物、作業、役務の販売からの利益の認識
4 生産用在庫の評価	12 長期契約についての利益の認識
5 完成生産物の評価	13 不良債権に関する引当金
6 商品の評価	14 特別目的基金
7 仕掛品の評価	15 受け入れた借金の負債の評価
8 次期以降の費用	
会計の技術的側面	
1 会計の勘定計画	11 生産物(作業、役務)の原価算定と生産費の計算
2 固定資産の修繕会計	12 間接費の配賦
3 材料の分析計算	13 生産費の総合計算
4 材料の調達会計	14 半製品の動態の計算
5 商品の調達会計	15 会計の形態
6 小額・迅速消耗物品の償却会計	16 情報処理技術
7 生産あるいは稼働への引き渡しに応じて支出とする小額物品の価額	17 資産と債権債務の棚卸
8 原価計算	18 内部報告制
9 生産物の産出高計算	19 第1期会計年度の期間
10 外貨勘定の為替差額の計算	20 会計報告書の提出日
	21 年度会計報告書の点検と承認の手続
会計の組織的側面	
1 会計部課の組織形態	4 企業の亜部門の個々のバランスの分割
2 会計の集権化の水準	5 内部統制
3 会計部課の構造	

(出所)〔3〕56～57頁。なお、この表の作成に際しては、各項目に対して定められている基準文書の部分は割愛した。

(6)

新生ロシアで会計方針がどのように解釈されているかをみてきたが、では、現時点のロシアの現状において、企業で会計方針はどのように形成され、選択でき得るいかなる会計手続があるのであろうか。幸い、この問題についてのチャートが経済新聞『経済と生活』紙上に報じられているので、それを紹介することにする⁽¹⁰⁾。

表3は現時点までに出された会計方針に係る基準文書を示したものであり、表4は会計方針の形成、その形成に際しての公準、会計方針の変更を、表5は会計方針に対する要請、会計方針となる会計手続とその開示をそれぞれ示したものである。そして、表6から表11までの表は、会計方針のそれぞれの要素についての会計手続の内容を示したものである。

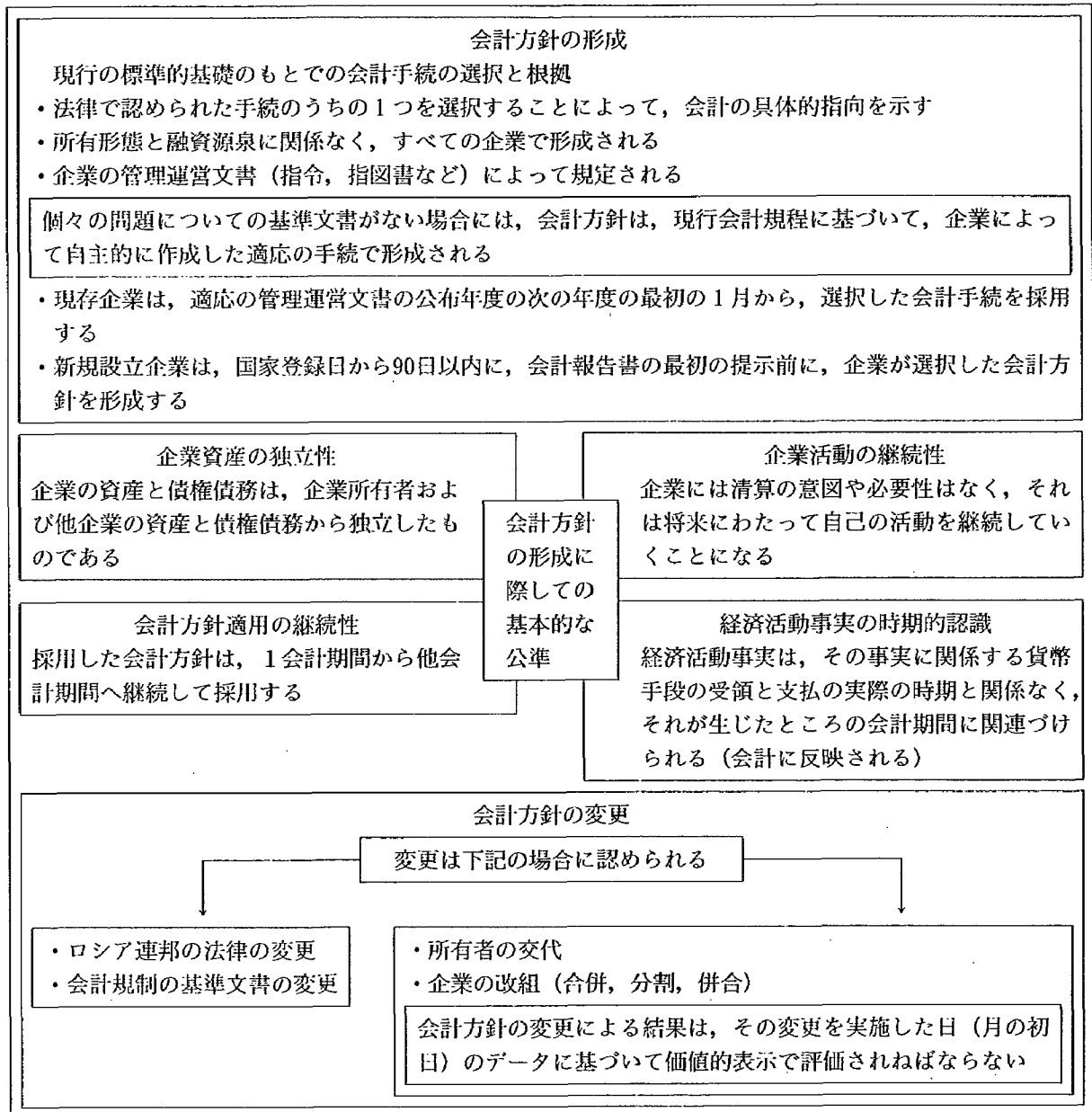
このチャートをみると、ロシア企業に導入されつつある会計方針の形成と会計手続は、西側ですで

表 3

基準文書	
1. 95年6月14日付ロシア連邦の法律 (No88-φ 3) 「ロシア連邦における小事業活動の国家援助について」	(No173), 95年7月28日付 (No81) ロシア連邦財務省指令で修正
2. 90年10月22日付ソ連邦閣僚会議決定 (No1072) 「ソ連邦国民経済の固定フォンドの更新用統一減価償却控除率について」	11. 92年7月24日付ロシア連邦財務省書簡 (No59) 「企業における会計記録の採用に関する勧告」
3. 92年8月5日付ロシア連邦政府決定 (No552) 「生産物 (作業, 役務) の生産費・販売費の組成について, また利益課税に際して考慮される財務的成果の形成についての規程の承認について」, 95年6月26日付 (No627), 95年7月1日付 (No661) ロシア連邦政府決定で修正	12. 92年12月23日付ロシア連邦財務省書簡 (No117) 「企業の民営化に関する取引の会計と報告書への反映について」
4. 94年8月19日付ロシア連邦政府決定 (No967) 「固定フォンドの加速度減価償却メカニズムの利用と再評価について」	13. 93年12月13日付ロシア連邦財務省書簡 (No147) 「1994年1月1日時点の固定資産の再評価結果の会計と報告書への反映法について」, 94年12月26日付 (No170) ロシア連邦財務省指令で修正
5. 会計における書類と書類回覧に関する規程。83年7月29日付ソ連邦財務省承認 (No105)	14. 93年12月30日付ロシア連邦財務省書簡 (No160) 「長期投資会計に関する規程」
6. 国民経済における固定フォンドの減価償却控除算定法に関する規程。ソ連邦 Gosplan, ソ連邦財務省, ソ連邦国家補給委員会, ソ連邦国家価格委員会, ソ連邦国家統計委員会, ソ連邦国家建設委員会による90年12月29日付承認 (No Br-21-A, 144-24, 4-73)	15. 93年12月30日付ロシア連邦財務省書簡 (No161) 「建設作業の原価の計画化と計算に関する模範方法論的勧告について」
7. 74年4月30日付ソ連邦財務省書簡 (No103) 「企業と建設における材料計算に関する基本規程について」	16. 94年7月28日付ロシア連邦財務省指令 (No100) 「企業の会計方針の会計規程の承認について」, 94年12月26日付 (No170) 指令で修正
8. 79年10月18日付ソ連邦財務省書簡 (No166) 「小額・迅速消耗物品会計に関する規程」	17. 94年12月20日付ロシア連邦財務省指令 (No168) 「1995年度の四半期報告書の模範様式とその記入法について」
9. 91年7月2日付ロシア連邦財務省書簡 (No40) 「小企業における会計の実施と会計記録の利用に関する勧告」	18. 95年6月13日付ロシア連邦財務省指令 (No50) 「価額を外貨で示す組織の資産と債権債務の会計の会計規程の承認について」
10. 91年11月1日付ソ連邦財務省指令 (No56) 「企業の財務・経済的活動の会計勘定計画とその適用に関する指示の承認について」, 94年12月28日付	19. 95年7月28日付ロシア連邦財務省指令 (No81) 「ロシア連邦民法典第1部の適用に伴う個々の取引の会計への反映法について」
	20. 95年8月10日付ロシア連邦国税局指示 (No37) 「企業と組織の利益に対する税の算定法と国庫への支払法について」
	21. 95年10月19日付ロシア連邦財務省指令 (No115) 「1995年度の組織の年度会計報告書について」

(出所) [21]

表 4



（出所）〔21〕

表 5 総則

<p>企業の会計方針</p> <p>企業によって選択される企業経済活動の会計手続</p> <p>会計方針に対する基本的要請</p> <ul style="list-style-type: none"> ・完全性——経済活動のすべての事実を会計へ反映させること ・慎重性——予想される収益と資産よりも、損失（費用）と負債を（秘密リザーブの設定でなくて）会計上より大きく配慮すること ・形式よりも内容の重視——法的基準のみならず、経済的内容と経営運営条件に基づいて、経済活動事実を会計へ反映させること ・一致性——毎月初めにおける分析計算と総合計算とのデータの一致、また会計報告書の指標と対応すること ・合理性——経済活動と企業規模とに基づいた、会計の合理的・経済的实施 	
<p>会計方針となる会計手続</p> <pre> graph LR subgraph Hand [手] H1[利用する会計記録の選択その の記帳の継続性] H2[固定ファンドと小額・迅速 消耗物品の価額の償却] H3[受け入れた借金についての 負債の反映] H4[リザーブの形成] H5[生産費と生産物（作業、役 務）の原価算定の会計] H6[材料の分析計算の組織化] end subgraph System [統] S1[採用する勘定計画の作成 （模範勘定計画に基づく）] S2[無形資産の価額の償却] S3[物的資源、商品、完成製品、 仕掛品の評価] S4[生産物（作業、役務）の販 売からの利益の認識と処分] S5[為替差額の計上] S6[その他の手続] end H1 <--> S1 H2 <--> S2 H3 <--> S3 H4 <--> S4 H5 <--> S5 H6 <--> S6 </pre> <ul style="list-style-type: none"> ・企業によって選択される会計手続は、すべての構成部門に対してその所在地に関係なく採用される（個々の貸借対照表に分割されている場合も含む） ・開示される手続は、適応の法令によって規定される 	
<p>会計方針の開示</p> <p>企業の会計方針を（1995年度の報告書からの）公表によって公開し、また（あるいは）会計報告書と共に適応の機関へ提示する</p> <p>開示の様式</p> <ul style="list-style-type: none"> ・年間の企業の会計報告書への注記 ・特別の要望による情報の公表、あるいは法律、設立文書が会計報告書（全部または一部）の公表を要求している場合の情報の公表 ・不完全な会計報告書の公表の場合には、情報は公表データに直接関係する部分の最小限のものを開示する 	

（出所）〔21〕

表 6 固定ファンドと少額・迅速消耗物品 (MBII) の価額の償却

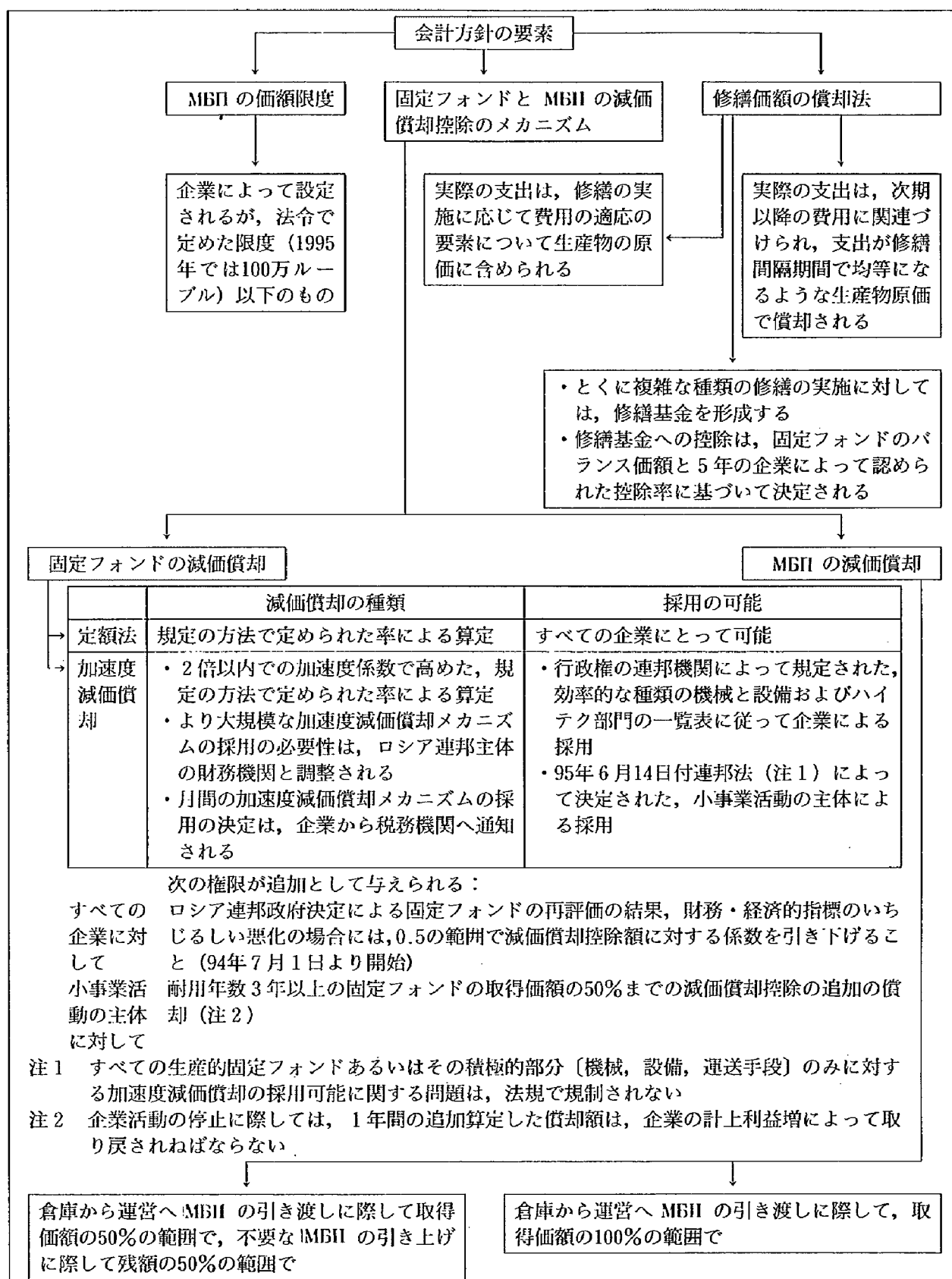


表7 無形資産の価額の償却

<div style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> 会計方針の要素 </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 10px;"> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> 無形資産の種類別の減価償却控除率の設定 </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px;"> 無形資産の種類： <ul style="list-style-type: none"> ・土地区割，天然資源の利用権 ・パテント，ライセンス，ノウハウ ・プログラム生産物 ・専有権および特権（活動の個々の種類に対するライセンスを含む） ・創立費 ・商標，トレードマークなど ・自己資金で遂行され，自己の生産のために利用される完成品 無形資産： <ul style="list-style-type: none"> ・取得費，製造費および使用目的に利用される状態にまで維持する費用の金額で評価される ・「無形資産」勘定（勘定番号04）に計上される </div> </div>									
<p>無形資産の減価償却率は，その有効利用期間に基づいて企業によって自主的に決定される</p> <p style="text-align: center;">無形資産の有効利用期間の決定法</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 50%;">下記の無形資産に対して：</th><th style="width: 50%;">有効利用期間は下記のように決定される</th></tr> </thead> <tbody> <tr> <td>・効力期間が定められているもの （ライセンス，パテント，利用権，その他）</td><td>1年以上の効力期間の範囲で</td></tr> <tr> <td>・有効利用期間が定められないもの （民営化企業資産の購入価額と評価価額との差額）</td><td>企業活動期間内の10年として計算</td></tr> <tr> <td>・利用効率が年度で変化するもの （プログラム生産物，無限ではあるが陳腐化するパテント，技術，ノウハウなど）</td><td>科学・技術開発の効率法で決定する効率利用期間の範囲で</td></tr> </tbody> </table> <ul style="list-style-type: none"> ・無形資産は，つぎのような手続きで，自己の価額を生産費・流通費に，設定された償却率に基づいて減価償却控除で均等に（毎月）移転させる <ul style="list-style-type: none"> ——すべての無形資産にとって——費用の計算勘定の借方と「無形資産の償却」勘定（勘定番号05）の貸方で ——無形資産にとって——「民営化企業資産の購入価額と評価価額との差額」については，費用の計算勘定の借方と「無形資産」勘定（勘定番号04）の貸方で ・自己資金によって遂行される科学・調査，実験・設計の完成した作業の価額の償却は（自己生産でのその長期間の利用のもとで），その実際の利用時点から実施される 		下記の無形資産に対して：	有効利用期間は下記のように決定される	・効力期間が定められているもの （ライセンス，パテント，利用権，その他）	1年以上の効力期間の範囲で	・有効利用期間が定められないもの （民営化企業資産の購入価額と評価価額との差額）	企業活動期間内の10年として計算	・利用効率が年度で変化するもの （プログラム生産物，無限ではあるが陳腐化するパテント，技術，ノウハウなど）	科学・技術開発の効率法で決定する効率利用期間の範囲で
下記の無形資産に対して：	有効利用期間は下記のように決定される								
・効力期間が定められているもの （ライセンス，パテント，利用権，その他）	1年以上の効力期間の範囲で								
・有効利用期間が定められないもの （民営化企業資産の購入価額と評価価額との差額）	企業活動期間内の10年として計算								
・利用効率が年度で変化するもの （プログラム生産物，無限ではあるが陳腐化するパテント，技術，ノウハウなど）	科学・技術開発の効率法で決定する効率利用期間の範囲で								

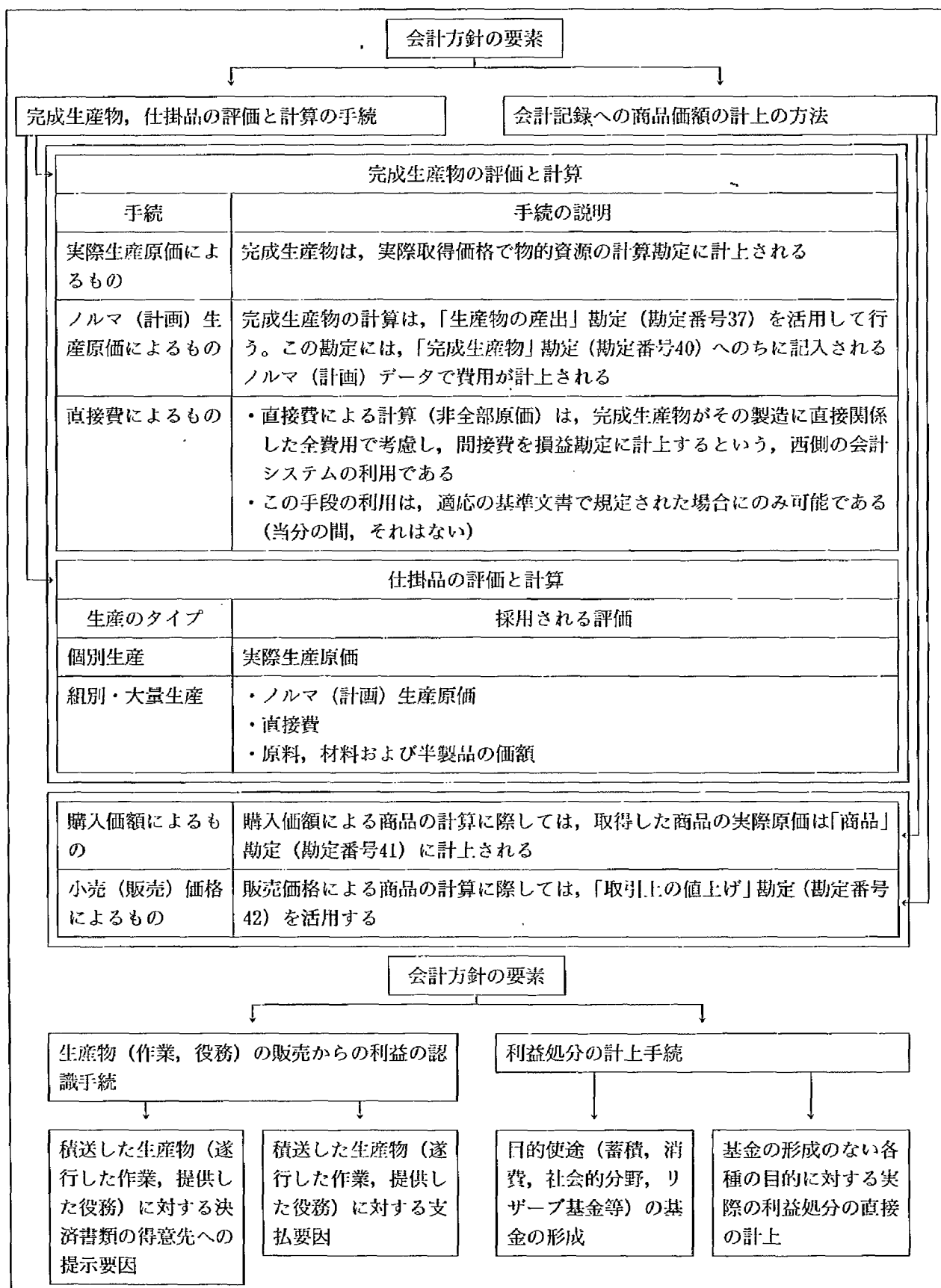
（出所）〔21〕

表8 物的資源の評価

会計方針の要素	
生産で費消される物的資源の実際原価の決定の方法	会計記録への物的資源の反映の手続
方法	方法の説明
平均実際原価法	<p>平均実際原価 (C_c) はつぎの式で決定される</p> $C_c = \frac{C_{II} + C_3}{O_{II} + O_3}$ <p> C_{II}…月次期首における物的資源残高の実際原価 C_3…月間に調達した物的資源の実際原価 O_{II}…月次期首における物的資源の残高 O_3…月間に調達した物的資源の数量 </p>
先入先出法 (фифо)	<ul style="list-style-type: none"> 棚卸資産がその仕入順次で会計期間に利用されるとみなして、生産へ（商業では販売に）初めに払出された資源には、仕入の早い時期の原価で評価する この方法の採用に際しては、期末に在庫として（倉庫に）ある物的資源は、仕入の遅い時期の実際原価で評価される。販売された生産物（作業、役務）の原価で補償される物的資源は、仕入の早い時期の実際原価で評価される
後入先出法 (лифо)	<ul style="list-style-type: none"> 先入先出法とは逆の仮定を考えて、生産へ（販売に）初めに払出された資源には、仕入の遅い時期の原価で評価する この方法の採用に際しては、期末に在庫として（倉庫に）ある物的資源は、仕入の早い時期の実際原価で評価される。販売された生産物（作業、役務）の原価で補償される物的資源は、仕入の遅い時期の実際原価で評価される
<p>実際原価で 決済勘定との対応で、物的資源の適応の勘定〔「材料」勘定（勘定番号10）など〕への取得上の費用の直接的な計上</p> <p>計算価格で 平均調達価額あるいは平均購入価額の「材料の調達と購入」勘定（勘定番号15）への、そして、 実際取得原価と計算価格との差異の「材料価格差異」勘定（勘定番号16）への計上</p>	

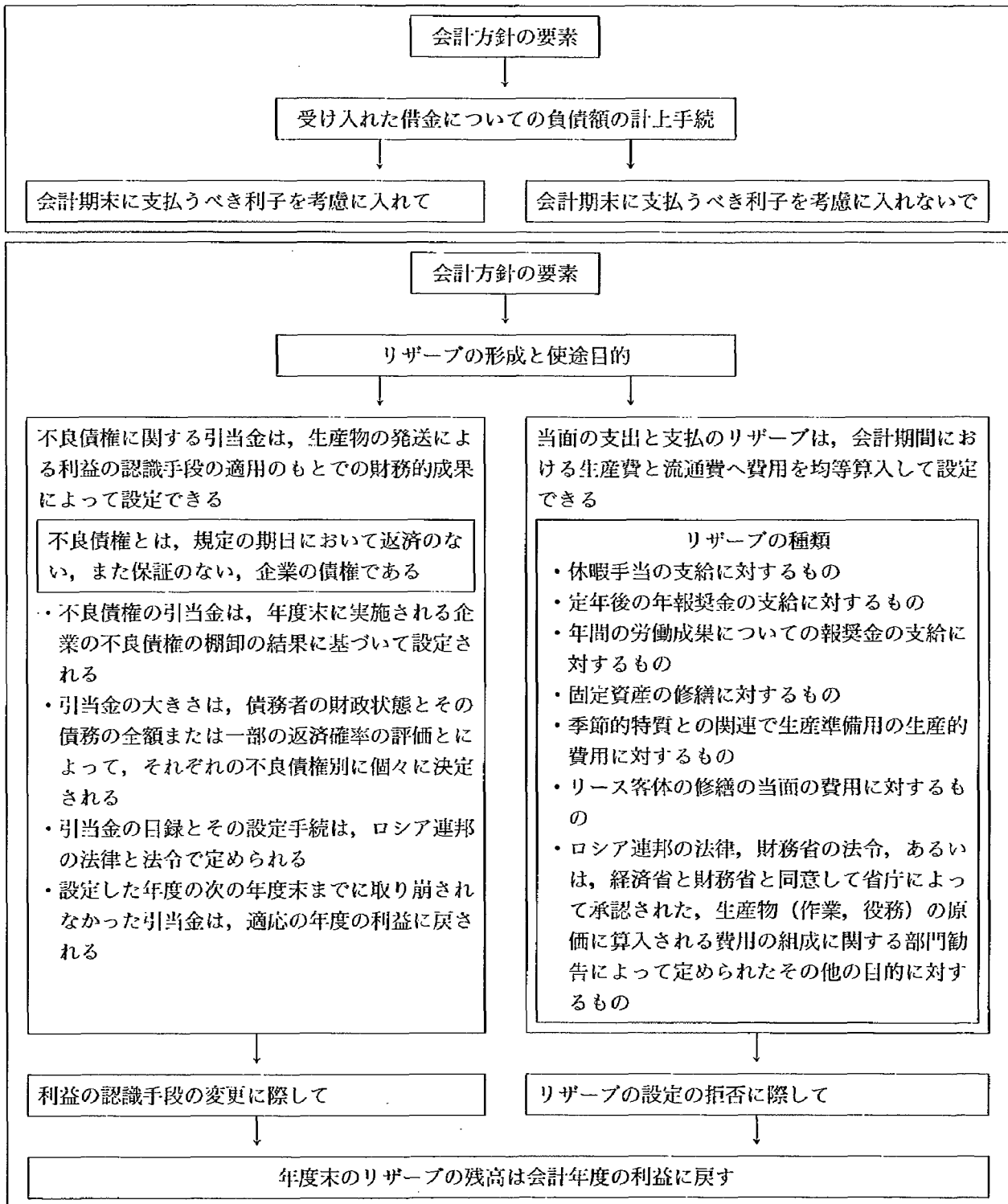
(出所) [21]

表9 商品、仕掛品、完成生産物の評価。利益の認識手続



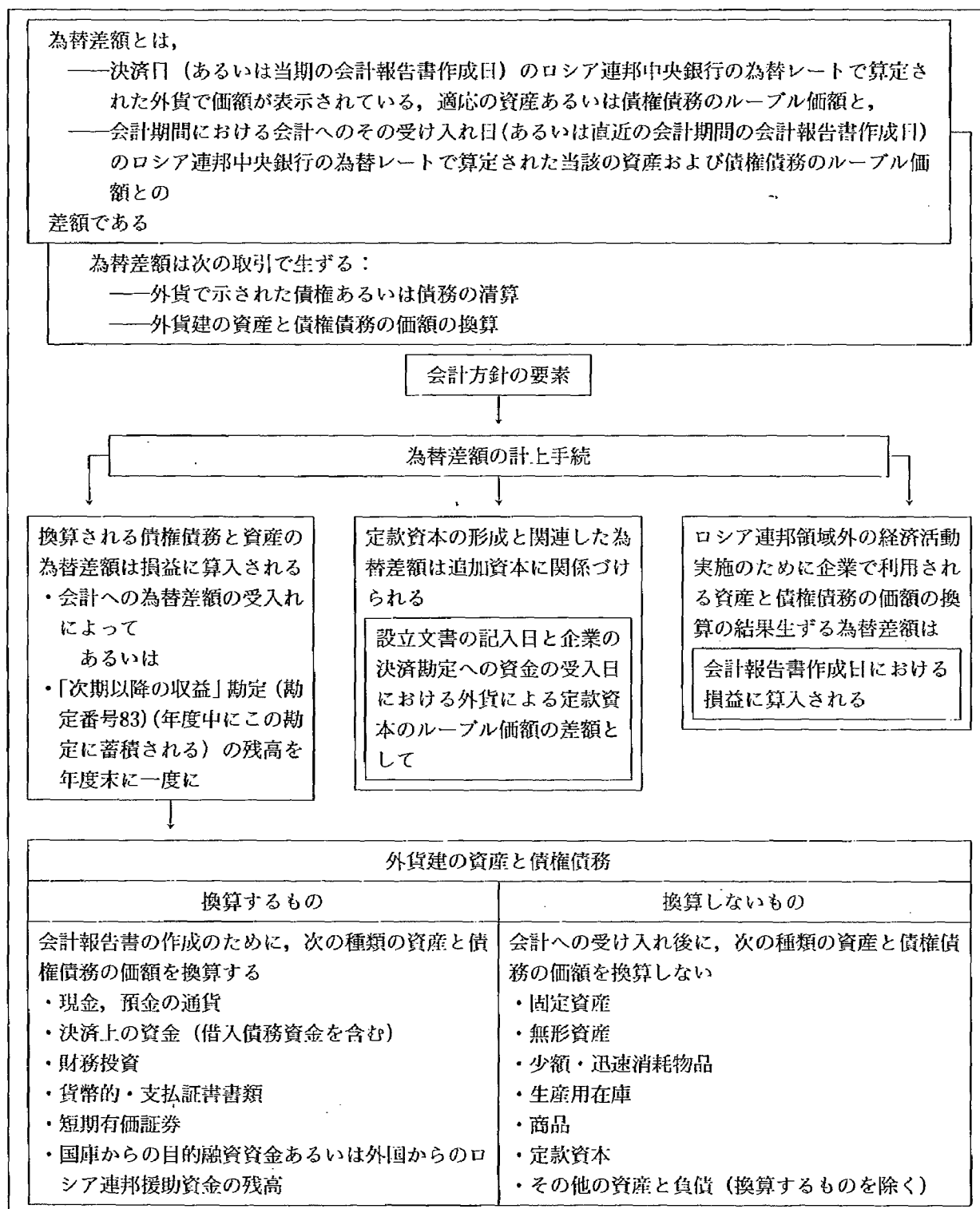
（出所）〔21〕

表10 受け入れた借金についての負債の反映とリザーブの形成



(出所) [22]

表11 為替差額の反映



(出所) (22)

に認められ採用されているそれとほぼ同じものであることが分かる。

おわりに

以上、われわれは体制転換後の新生ロシアにおける企業の会計方針についてあきらかにしてきたが、この考察から以下のことがいえるであろう。

第1は、基本的には、西側でこれまで広く理解されてきた会計方針がロシアにいま導入されつつあるということである。それは、会計の公準を前提にして要請を基礎にした会計方針の形成、会計の法規で定められた中からの1つの会計手続の選択、選択した会計手続の開示、会計方針の変更の開示などにみることができる。また、会計手続の具体的内容についても、西側のそれとほぼ同じものであることを知ることができる。

第2は、西側から導入されつつある会計方針がこれまでのソビエト会計のもとでの会計の方法などとは対比しつつ説明されているということである。ソビエト会計においては、会計の方法、バランス的総括、その技術手段は全国的に統一され、個々の企業で自主的に選択でき得るものではなかったにもかかわらず、それとの対比で新しい会計方針を説明してその導入を図っている。そこに、たとえ体制転換が行われても、会計には企業の経済活動を反映させねばならないという歴史貫通的特質があることをみることができる。

第3は、会計手続の内容が国際的な理解と異なる広義のアプローチで説明されていることである。その理由は、会計方針は企業会計システムの統一性を保証することになるし、さらに、ロシアではいま、単に新しい会計方針の導入のみならず、新しい企業会計システムの全体をも構築しなければならないからである。よって、広義のアプローチを採ることは一時的な特殊なアプローチであるとしているが、そこには、体制転換という移行期における会計改革の特徴をみることができる。

第4は、第3との関連において、ロシア企業の会計方針は今後の会計改革の進展の過程においてより充実されていくということである。したがって、われわれも、新生ロシアでの会計改革の推移とともに、この国の今後の会計方針の内実を引き続き見守っていく必要がある。

もっとも、それぞれの国における経済発展のアプローチの相違は各国の会計モデルの様相に相違をもたらし、その会計モデルの相違は企業の会計方針の選択に相違をもたらすといわれている。そして今日、国際会計基準により各国の会計は調和化の方向に徐々に向かいつつあるとはいえ、これまでの歴史において、ヨーロッパにはイギリス型会計が第1波としてあらわれ、ドイツ型会計が第2波としてあらわれた。前者においては、1) 国家政策として自由放任主義(アダム・スミスの思想)、2) 国家の役割として独占排除、3) 産業融資として私的投資家、4) 会計規制として勘定科目表などを設けない私的規制がそれぞれ採られ、このため会計方針の基礎にビジネス・コミュニティが重視される。これに対して後者においては、1) 保護貿易主義(フリードリヒ・リストの思想)、2) 産業促進、3) 銀行、4) 勘定科目表などを設けた国家規制がそれぞれ採られ、このため会計方針の基礎

に公的政策が重視される。これに対応して、第3波であったこれまでのソビエト型会計をみると、

1) 国家政策は加速度的産業発展(スターリンの思想)、2) 国家の役割は産業管理、3) 産業融資は国家予算、4) 会計規制は勘定科目表などを設けた国の法規でそれぞれあったし、このため会計方針の基礎に国の中央機関の要請が重視され、さきに触れたように、個々の企業で選択でき得る会計方針はなかった。^{[23]62頁,66頁}そこで、体制転換を遂げたロシアではいま、このソビエト型会計から脱して新しい会計を構築しようとしているが、果して、この国のポストソビエト型会計の難着陸先はどのような型の会計になるのだろうか。それは、イギリス型会計か、またはドイツ型会計か、それともそれらの1変種となるのか⁽¹¹⁾。いずれにせよ、このような問題をも含めて、今後充実させていくであろうロシア企業の会計方針を追究していく必要がある。

注

- (1) たとえば、つぎの別稿を参照されたい。〔9〕〔10〕〔11〕〔12〕〔13〕〔14〕〔15〕〔17〕〔27〕〔28〕。
- (2) 強度の中央集権的計画経済体制のもとでの会計の指導機構については、〔8〕を参照されたい。
- (3) ソビエト会計の特徴と限界については、〔16〕〔25〕〔26〕を参照されたい。
- (4) ソ連時代には、会計の対象と方法をいかに規定するかをめぐる論争が展開された。⁽⁷⁾その過程において、会計の対象(предмет)と会計の方法(метод)に対する、会計の客体(объект)と会計の技術手段(способ)とを明確にすることがなされていった。いま、会計方針という用語とともに、会計手続という用語も新生ロシアに導入されてきているが、この手続に対して、способ(手段)、прием(手法)、порядок(方式)といったロシア語が使用されている。よって、その限りにおいては、これまでの技術手段が会計手続にほぼ対応するものとみることができる。
- (5) この規程の内容については、〔17〕を参照されたい。
- (6) この新版の規程の内容については、〔29〕を参照されたい。
- (7) この会計規程の内容については、〔12〕を参照されたい。
- (8) バカーエフ氏は、ロシア連邦財務省内に設置されている83名の委員からなる会計方法論会議の議長である。この会議は日本の大蔵省企業会計審議会にほぼ相当するものであり、バカーエフ氏の名で会計法規が公布されている。
- (9) このため、小事業のための簡略化された会計の実施と報告書(財務諸表)の作成が認められ、最近では、その会計法規が公布されている。⁽⁶⁾なお、小企業とは平均従業員数200人未満(内訳:工業と建設業では200人未満、科学と学術サービス組織では100人未満、その他の生産分野の部門では50人未満、非生産分野の部門では15人未満)の企業をいう。⁽²⁰⁾⁽²¹⁾⁽²²⁾
- (10) 表3から表9までは〔21〕、表10と表11は〔22〕よりそれぞれ引用したものである。
- (11) 現時点のロシアでの会計改革をみると、一方で国際会計基準を他方でドイツ型会計モデルを参考にしつつ、新しい会計システムを構築していると思われる。⁽³⁰⁾また、この国では、歴史的にはドイツ会計の影響を強く受けた。⁽³⁾こうしたことも考慮すると、この国のポストソビエト型会計の難着陸先はドイツ型会計モデルの1変種となる可能性もある。

(もり あきら)

〔引用文献〕

《Бухгалтерский учет》誌

- 〔1〕 Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, No.6, 1992.
- 〔2〕 Положение по бухгалтерскому учету "Учетная политика предприятия", No.9, 1994.

- [3] А. С. Бакаев, Л. З. Шнейдман, Учетная политика предприятия, No.1, 1995.
- [4] Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, No.4, 1995.
- [5] В. Я. Соколов, Европейское влияние на русскую учетную мысль, No.2, 1996.
- [6] Указания по ведению бухгалтерского учета и отчетности и применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, No.6, 1996.

《明大商学論叢》誌

- [7] 森章, ソビエト簿記の対象と方法, 第46巻, 第1・2・3号, 1962年。
- [8] —, ソ連における会計の指導機構と会計責任者について, 第67巻, 第2～7号, 1985年。
- [9] —, ロシアにおける新しい財務諸表様式, 第76巻, 第1号, 1994年。
- [10] —, ふたつの固定資産再評価—ソビエトとロシアの場合—, 第76巻, 第2号, 1994年。
- [11] —, ロシアの新しい勘定科目表, 第77巻, 第1号, 1994年。
- [12] —, ロシアにおける会計改革の最近の動向, 第77巻, 第2号, 1994年。
- [13] —, ロシアにおける新しい監査制度の構築, 第77巻, 第3・4号, 1995年。
- [14] —, ロシアにおける固定資産再評価, 第78巻, 第1・2・3号, 1996年。
- [15] —, ロシアの勘定科目表の修正について, 第78巻, 第4号, 1996年。

《経理知識》誌

- [16] 森章, ソビエト会計の終焉と旧ソ連会計学界の混迷, 第71号, 1992年。
- [17] —, 新生ロシアにおける会計改革—財務諸表を中心として, 第72号, 1993年。

その他の著作

- [18] В. Г. Макаров, Теория бухгалтерского учета, М., 1983.
- [19] В. Ф. Палий, Я. В. Соколов, Теория бухгалтерского учета, М., 1988.
- [20] О составе затрат и единых нормах амортизационных отчислений, Сборник нормативных документов, М., 1994.
- [21] Учетная политика предприятия, 《Экономика и жизнь》, No.48 декабрь 1995.
- [22] Учетная политика предприятия, 《Экономика и жизнь》, No.49 декабрь 1995.
- [23] Accounting in Transition, Edited by Neil Garrod and Stuart McLeay, 1996.
- [24] 染谷恭次郎訳, 『コーラー会计学辞典』, 丸善株式会社, 1989年。
- [25] 森章, 十月革命からペレストロイカまでのソ連会計をどうみるか—会計と経済体制の論議によせて—, 『会計理論学会年報』, No.5, 1991年。
- [26] —, ソビエト会計の終焉, 遠藤孝, 角瀬保雄編, 『現代会計—課題と展望—』, ミネルヴァ書房, 所収, 1993年。
- [27] —, 旧ソ連の市場経済移行期における会計改革—減価償却を中心として—, 『明治大学社会科学研究所紀要』, 第31巻, 第2号, 1993年。
- [28] —, 市場経済化のロシアの企業会計制度—ロシアにおける企業会計制度の構築—, 『ロシア東欧貿易調査月報』, No.11, 1995年。
- [29] — (解説), 小田康治 (訳), ロシアにおける会計と報告書に関する規程, 『ロシア・ユーラシア経済調査資料』, No.758, 1995年。
- [30] —, ロシアにおける体制転換と会計改革, 『明治大学社会科学研究所年報』, 第36号, 1995年。